

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

113年度地訴字第11號

113年8月1日辯論終結

原告 華嚴建設有限公司

代表人 李春生

被告 臺南市政府財政稅務局

代表人 李建賢

訴訟代理人 劉亮金

王晴微

陳嘉祥

上列當事人間房屋稅事件，原告不服臺南市政府民國112年12月8日府法濟字第1121579999號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、爭訟概要：

原告所有坐落臺南市○○區○○路0段00號房屋（稅籍編號：00000000000，下稱系爭房屋A）、仁愛街2號房屋（稅籍編號：00000000000，下稱系爭房屋B）、民生路2段56號3樓之1至10樓之5等32戶房屋（稅籍編號：00000000000~00000000000，下稱系爭房屋C），經被告核定民國112年房屋稅應納稅額分別為新臺幣（下同）50,552元、31,086元、571,616元。原告不服，申請復查，未獲變更，原告對系爭房屋C部分仍表不服，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、原告主張略以：

01 一、原告所營事業包括：1. 委託營造廠商興建國民住宅出租、出
02 售業務；2. 房屋租售之介紹業務，系爭房屋A、B、C自民國8
03 6年12月22日完工後，即出租至今，並未炒房出售。原告既
04 從事房屋租賃業務，自應受公平對待，系爭房屋C之房屋稅
05 亦應適用臺南市房屋稅徵收率自治條例（下稱系爭自治條
06 例）第3條關於「符合租賃住宅市場發展及管理條例（下稱
07 租賃條例）第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者，1.
08 5%」之優惠稅率，始符合公平課稅原則。

09 二、房屋稅以間數為課稅基礎並不合法，房屋稅基於憲法私有財
10 產制、財產本身不課稅原則，房屋稅具有「應有收益稅」性
11 質，是以房屋稅多以當地一般租金水準作為課稅標準，如以
12 市價為準，因所得尚未實現，不符所得收付實現原則，且被
13 告計算房屋稅額之公式得扣除折舊，以戶數計算則無法折
14 舊。再者，以持有戶數計算亦不符合打壓房地產之目的性原
15 則，有違不當連結之禁止。

16 三、系爭房屋C從84年起就是以稅率1.5%課徵房屋稅，並未變
17 更，有信賴基礎，被告不得隨意變更調高。

18 四、並聲明：

19 (一)原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

20 (二)系爭房屋C稅率之3.6%應改為1.5%。

21 參、被告答辯略以：

22 一、經查，系爭房屋A、B、C依建築管理機關核發之使用執照所
23 載為鋼筋混凝土構造地下1層、地上10層，1棟34戶房屋，被
24 告據以核計房屋現值，課徵房屋稅，自屬有據；其中系爭房
25 屋C計32戶，皆為非自住之住家用房屋，於112年前原核定每
26 戶按1.5%課徵房屋稅在案。又房屋稅條例第5條第1項規定，
27 各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率，準
28 此，112年房屋稅被告依臺南市政府110年12月21日修正系爭
29 自治條例規定，持有本市非自住之住家用房屋6戶以上者，
30 核定每戶按3.6%課徵，原告主張其營業項目包含「房屋租售
31 之介紹業務」，適用系爭自治條例第3條第1款第3目規定，

01 符合租賃條例第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者，
02 採單一稅率按1.5%課徵房屋稅；惟原告並未依租賃條例第19
03 條規定，向該公司所在地之地方政府地政局申請取得租賃住
04 宅服務業登記證，非屬經主管機關許可經營「租賃住宅代管
05 業」或「租賃住宅包租業」，自不符合系爭自治條例第3條
06 第1款第3目規定。是以，系爭房屋C計32戶，為非自住之住
07 家用房屋，依系爭自治條例第3條第1款第2目規定，每戶按
08 3.6%課徵，洵屬有據，原告之主張，核不足採。

09 二、並聲明：原告之訴駁回。

10 肆、應適用之法規範：

11 一、行為時房屋稅條例

12 (一)第3條：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加
13 該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」

14 (二)第5條：「(第1項)房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵
15 之：一、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，為
16 其房屋現值百分之1.2；其他供住家用者，最低不得少於其
17 房屋現值百分之1.5，最高不得超過百分之3.6。各地方政府
18 得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。二、非住家用房
19 屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最
20 低不得少於其房屋現值百分之3，最高不得超過百分之5；供
21 人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之
22 1.5，最高不得超過百分之2.5。三、房屋同時作住家及非住
23 家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅
24 率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全
25 部面積6分之1。(第2項)前項第1款供自住及公益出租人出
26 租使用之認定標準，由財政部定之。」

27 (三)第6條：「直轄市及縣(市)政府得視地方實際情形，在前
28 條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意
29 機關通過，報請或層轉財政部備案。」

30 (四)第10條：「(第1項)主管稽徵機關應依據不動產評價委員
31 會評定之標準，核計房屋現值。(第2項)依前項規定核計

01 之房屋現值，主管稽徵機關應通知納稅義務人。納稅義務人
02 如有異議，得於接到通知書之日起30日內，檢附證件，申請
03 重行核計。」

04 二、系爭自治條例

05 (一)第3條：「本市房屋稅依其房屋現值，按下列稅率課徵之：
06 一、住家用房屋：(一)供自住或公益出租人出租使用者，
07 百分之1.2。(二)持有本市非自住之住家用房屋1戶者，每
08 戶百分之1.5；2至3戶者，每戶百分之1.8；4至5戶者，每戶
09 百分之2.4；6戶以上者，每戶百分之3.6。(三)下列房屋
10 除法規另有規定外，採單一稅率，不納入前目戶數計算：
11 ……7.符合租賃住宅市場發展及管理條例第17條第1項規定
12 之租賃住宅於租賃期間者，百分之1.5；其租稅優惠期限，
13 依同條例第18條第3項規定辦理。二、非住家用房屋：
14 (一)供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，
15 百分之3。(二)供人民團體等非營業使用者，百分之2。」

16 (二)第4條：「本自治條例自中華民國111年7月1日施行。」

17 三、租賃條例

18 (一)第3條：「本條例用詞，定義如下：一、租賃住宅：指以出
19 租供居住使用之建築物。……三、租賃住宅服務業：指租賃
20 住宅代管業及租賃住宅包租業。四、租賃住宅代管業（以下
21 簡稱代管業）：指受出租人之委託，經營租賃住宅管理業務
22 （以下簡稱代管業務）之公司。五、租賃住宅包租業（以下
23 簡稱包租業）：指承租租賃住宅並轉租，及經營該租賃住宅
24 管理業務（以下簡稱包租業務）之公司。……。」

25 (二)第17條第1項：「個人住宅所有權人將住宅委託代管業或出
26 租予包租業轉租，契約約定供居住使用一年以上者，得依下
27 列規定減徵租金所得稅：……。」

28 (三)第18條第1項、第2項：「(第1項)符合前條規定之租賃住
29 宅，直轄市、縣(市)政府應課徵之地價稅及房屋稅，得予
30 適當減徵。(第2項)前項減徵之期限、範圍、基準及程序
31 之自治條例，由直轄市、縣(市)主管機關定之，並報財政

01 部備查。」

02 (四)第19條第1項、第2項：「(第1項)經營租賃住宅服務業
03 者，應向直轄市、縣(市)主管機關申請許可，並於許可後
04 三個月內辦妥公司登記；屆期未辦妥公司登記者，由直轄
05 市、縣(市)主管機關廢止其許可。(第2項)租賃住宅服
06 務業應於完成公司登記後六個月內繳存營業保證金、置租賃
07 住宅管理人員及加入登記所在地之同業公會，檢附有關證明
08 文件向直轄市、縣(市)主管機關申請租賃住宅服務業登記
09 並領得登記證後，始得營業；屆期未辦妥登記者，由直轄
10 市、縣(市)主管機關廢止其許可，並通知公司登記主管機
11 關廢止其登記。」

12 伍、本院之判斷：

13 一、前提事實：

14 爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有臺南市政府
15 工務局(86)南工使字第1571號使用執照暨附表(原處分卷第
16 53至69頁)、系爭房屋A 112年房屋稅繳款書(訴願卷第163
17 頁)、系爭房屋B 112年房屋稅繳款書(訴願卷第165頁)、
18 系爭房屋C 112年房屋稅繳款書(訴願卷第99至161頁)、系
19 爭房屋C課稅明細表(原處分卷第25頁)、復查決定(原處
20 分卷第17至24頁)及訴願決定(原處分卷第37至43頁)等附
21 卷可稽，自堪認定。

22 二、被告核定系爭房屋C之112年房屋稅應納稅額571,616元，並
23 無違誤：

24 經查，系爭房屋A、B、C於86年5月31日建造完成，為鋼筋混
25 凝土構造地下1層、地上10層，1棟34戶房屋，建物用途為店
26 舖、集合住宅，並領有使用執照等情，有前揭臺南市政府工
27 務局(86)南工使字第1571號使用執照(原處分卷第55頁)在
28 卷可稽，並依臺南市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業
29 要點第4點，以建築管理機關核發之使用執照所載資料，核
30 計房屋現值並自87年2月起課房屋稅在案。按臺南市政府111
31 年6月1日府財稅字第1110682505號公告「臺南市房屋標準單

01 價表」、「臺南市各類房屋折舊標準表」、「臺南市房屋路
02 段等級表」等評定房屋標準價格有關事項，系爭房屋C主要
03 用途為集合住宅，計32戶，標準單價為3,950元、折舊率為
04 1%、經歷年數為25年、地段率為160%等情，亦有被告113年7
05 月16日南市財授南字第1133219866號函暨檢送附件（本院卷
06 第101至127頁）在卷足憑。被告以系爭房屋C屬非自住之住
07 家用房屋，依系爭自治條例第3條第1款第2目規定，每戶按
08 稅率3.6%課徵，核定系爭房屋C之112年房屋稅共計571,616
09 元，經核並無違誤。

10 三、系爭房屋C非系爭自治條例第3條第1款第3目之7「符合租賃
11 條例第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者」，無依稅
12 率1.5%課徵房屋稅規定之適用：

13 (一)系爭房屋C非屬個人（自然人）所有：

14 租賃條例第17條第1項之立法理由略以：「為發展租賃住宅
15 代管及包租服務市場，鼓勵『個人』房東長期委託代管業管
16 理其租賃住宅或將其住宅出租予包租業經營，以協助『個
17 人』房東處理租賃住宅龐雜事務，同時讓承租人獲得專業租
18 賃服務及穩定之居住權益，允宜提供適度之租金所得稅優惠
19 措施，以提高其出租或委託代管之誘因，引導租賃住宅服務
20 朝向專業經營模式及擴大租賃住宅市場規模。……。」，堪
21 認該條所謂之「個人住宅所有權人」應屬個人（自然人），
22 始為該條所規範適用之對象。又該條項規定，「個人住宅所
23 有權人將住宅委託代管業或出租予包租業轉租，契約約定供
24 居住使用1年以上者，得減徵下列租金所得稅：(1)每屋每月
25 租金收入不超過6,000元部分，免納綜合所得稅、(2)每屋每
26 月租金收入6,000元部分，住宅所有權人未能提具必要損耗
27 及費用之確實證據者，依該款規定計算。」由上開規定符合
28 相關規定之個人住宅所有權人，就每屋每月租金收入不超過
29 6,000元部分免納「綜合所得稅」之規定，亦可得知倘個人
30 住宅所有權人非屬個人，即無該條及第18條相關租稅減徵優
31 惠之適用。查原告為營業人而非個人，非屬租賃條例第17條

01 第1項規定之「個人住宅所有權人」，自無依系爭自治條例
02 第3條第1款第3目之7稅率1.5%課徵房屋稅之適用甚明。

03 (二)原告未依法取得租賃服務業許可、登記及領得登記證，非屬
04 租賃條例第3條所稱之「租賃服務業」，亦未將系爭房屋
05 「委託」代管或「出租」包租業轉租：

06 1、租賃條例第19條之立法理由略以：「一、為達成『人必歸
07 業、業必歸會』之自律管理目的，租賃住宅服務業之設立係
08 採許可制，經直轄市、縣（市）主管機關審核後發給許可文
09 件，並應於一定期間內依公司法規定辦理公司登記、繳存營
10 業保證金、置租賃住宅管理人員、加入登記所在地同業公會
11 及申請登記並領得登記證後始得開始營業，爰為第1項及第2
12 項規定。……至現行公司組織擬經營租賃住宅服務業者，僅
13 需以原公司組織依第一項規定申請許可後，新增『租賃住宅
14 代管業』或『租賃住宅包租業』營業項目並辦理公司變更登
15 記，復依第二項規定完成設立程序與領得登記證後即得經
16 營，無另設公司單獨經營租賃住宅服務業之必要。
17 ……。」，即係為達成租賃住宅服務業之自律管理目的，乃
18 規定經營租賃住宅服務業採許可制，應經地方主管機關許
19 可，審核後發給許可文件，並應於一定期間內辦理公司登
20 記、繳存營業保證金、置租賃住宅管理人員、加入登記所在
21 地同業公會及申請登記並領得登記證後，始得開始營業，俾
22 納入管理體系。再者，租賃條例第17條第1項係規定，個人
23 住宅所有權人將住宅「委託」代管業或「出租予」包租業轉
24 租，始有減徵租金所得稅之適用，

25 2、原告固主張其所營事業包括委託營造廠商興建國民住宅出
26 租、出售業務及房屋租售之介紹業務，應有依系爭自治條例
27 第3條第1款第3目之7稅率1.5%課徵房屋稅規定之適用，始符
28 合公平課稅原則云云。惟查：

29 (1)原告未依租賃條例第19條之規定，向地方主管機關申請經營
30 租賃住宅服務業許可，並完成公司登記及領得登記證等情，
31 為兩造所不爭執，原告既未依法申請許可並完成公司登記及

01 領得登記證，依前揭說明，即非屬租賃條例第3條所稱之租
02 賃服務業。

03 (2)原告未將系爭房屋C委託予其他租賃住宅服務業或出租予其
04 他租賃住宅包租業，此亦為兩造所不爭執，依前揭說明，自
05 亦無依系爭自治條例第3條第1款第3目之7稅率1.5%課徵房屋
06 稅規定之適用。

07 3、綜上，原告既非屬租賃條例第3條所稱之租賃服務業，亦未
08 將系爭房屋C委託予其他租賃住宅服務業或出租予其他租賃
09 住宅包租業，自無依系爭自治條例第3條第1款第3目之7稅率
10 1.5%課徵房屋稅規定之適用，亦無違公平課稅原則。原告此
11 部分主張，自不可採。

12 (三)對原告其餘主張不採之理由：

13 1、立法目的與不當連結：原告主張房屋稅以間數為課稅基礎並
14 不合法，且無法折舊，亦不符合打壓房地產之目的性原則，
15 有違不當連結之禁止云云。房屋稅係依房屋現值按規定之稅
16 率課徵，房屋現值則由主管稽徵機關依據不動產評價委員會
17 評定之標準核計而得（房屋稅條例第5條、第10條參照）。
18 不動產評價委員會評定之房屋標準價格，應以同條例第11條
19 第1項規定之3款基準為依據，並由直轄市、縣（市）政府公
20 告之。即房屋稅條例第11條第1項除明定判斷房屋標準價格
21 之相關事項外，並授權不動產評價委員會評定後，由直轄
22 市、縣（市）政府公告，以符合租稅法律主義之要求，藉以
23 客觀評定房屋標準價格，以利稽徵經濟之效率，同時在合理
24 範圍內，按房屋各種價格因素，各別評定房屋標準價格，以
25 達量能課稅之目的。又房屋現值之計算，係以房屋標準單價
26 \times 面積 \times （1－折舊率 \times 折舊經歷年數），可知房屋現值之計算
27 有將折舊之因素加以考量。再者，依行為時房屋稅條例第5
28 條第1項第1款後段明定「各地方政府得視所有權人持有房屋
29 戶數訂定差別稅率」，揆諸該條例第5條第1項之修正理由：
30 「擴大自用住宅與非自用住宅稅率的差距，提高房屋持有成
31 本，抑制房產炒作，並保障自住權益」等語，可知依持有房

01 屋戶數訂定差別稅率之手段與抑制房產炒作之目的間，具有
02 一定之合理關聯性，原告上開主張，要不可採。

03 2、信賴保護：原告主張系爭房屋C從84年起就是以稅率1.5%課徵
04 房屋稅，有信賴基礎云云。

05 (1)按所謂法律不溯及既往原則，乃基於法安定性及信賴保護原
06 則所生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原
07 則。又系爭房屋之房屋稅稅率，係依上開肆、二系爭自治條
08 例之規定，而該自治條例之規範屬性為（地方）自治法規中
09 之「自治條例」，得依法律授權而制定（地方制度法第27條
10 第1項參照），則以該自治條例前開有關房屋稅稅率之規
11 定，其授權母法則為上開肆、二、（二）房屋稅條例第5條第1
12 項第1款規定，其規範位階合法，而規定內容也符合「授權
13 明確性原則」之要求，既並未違反租稅法律明確性及法律保
14 留原則。再房屋稅不僅是週期稅，更是持續發生稅捐債務之
15 財產稅，與機會稅或行為稅有別，其稅率雖原則上以週期開
16 始時之法定稅率為準，惟如在週期期間法律規定之稅率有所
17 變動時，為使週期內之事實狀態與法律狀態相符，則自法律
18 規定修正後適用新稅率，尚難謂違反法律不溯及既往原則。

19 (2)經查，系爭房屋C於112年前原核定每戶按1.5%課徵房屋稅在
20 案，然系爭自治條例第3條第1款第2目於110年12月21日修
21 正，明訂持有臺南市非自住之住家用房屋6戶以上者，每戶
22 依3.6%課徵房屋稅，並自111年7月1日施行，而其112年度房
23 屋稅之課稅所屬期間為111年7月1日起至112年6月30日故適
24 用新修正之自治條例規定之稅率，既符合開徵時之法律狀
25 態，不生違反法律不溯及既往原則之問題，亦與信賴保護無
26 涉。又以法律規定本因應法律秩序、社會變遷等實際需要，
27 永遠處在新增、消滅或更易的狀態中，人民無從期待法律永
28 不變動，原告既於系爭自治條例施行期間合致課稅構成要
29 件，被告據此對原告核課房屋稅，亦難謂有違信賴保護原
30 則。原告此部分主張，亦不可採。

31 四、綜上所述，被告核定系爭房屋C之112年房屋稅應納稅額為57

01 1,616元，核無違誤；訴願決定予以維持，亦無不合。從
02 而，原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），並請
03 求將系爭房屋C稅率之3.6%應改為1.5%，均為無理由，應予
04 駁回。

05 陸、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，均
06 與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

07 柒、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰判決如主文。

08 中 華 民 國 113 年 8 月 22 日

09 審判長法官 吳文婷

10 法官 李明鴻

11 法官 郭書豪

12 以上正本係照原本作成。

13 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
14 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
15 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
16 定駁回。

17 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
18 訟法第49條之1第1項）

19 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
20 條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。

01

	3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務。
<p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

02

中 華 民 國 113 年 8 月 22 日

03

書記官 葉宗鑫